N

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 30. märtsil 2006 [1]

I. Sissejuhatus

1. Põhikohtuasjas vaidlustab N oluliselt osaluselt saadud kasumilt tulumaksu määramise ja selle sissenõudmise meetodid residendi elukoha üleviimisel teise liikmesriiki. Kohtuvaidlust lahendav Gerechtshof te Arnhem (Madalmaad) kahtleb asjakohaste Madalmaade õigusnormide vastavuses asutamislepingu liidu kodakondsust ja asutamisvabadust reguleerivate sätetega ning esitab seetõttu Euroopa Kohtule viis eelotsuse küsimust. [2]

2. Madalmaade õiguse kohaselt on elukoha üleviimine Madalmaadest võrdsustatud osaluse võõrandamisega. Seetõttu määratakse osaluselt saadud kapitalikasumi maks kindlaks riigist lahkumise ajal, seejärel aga pikendatakse maksu tasumise tähtaega kümnele aastale või kuni osaluse tegeliku võõrandamiseni. Maksukohustuslase algne kohustus anda pikendamise korral tagatis tühistati hiljem.

3. Euroopa Kohus on kohtuasjas De Lasteyrie du Saillant [3] juba käsitlenud sarnast riigist lahkumisega seotud maksu reguleerivat Prantsuse õigusnormi. Lisaks küsimusele toonase otsuse ülekantavuse kohta detailide osas erinevale Madalmaade regulatsioonile tuleb käesolevas asjas välja selgitada, kas N võib asutamisvabadusele üldse tugineda. Ta oli Madalmaadest lahkumise ajal kolme Curaçaol (Hollandi Antillid) asuva osaühingu ainuosanik. Samas ei ole N oma uues elukohas Ühendkuningriigis aastaid majandustegevusega tegelenud.

1 — Algkeel: saksa.

2 — Sarnaste asjaoludega kohtuasjas leidis Gerechtshof 's-Hertogenbosch (15. septembri 2005. aasta otsus, V-N 2005/47.11), et riigist lahkumisega seotud maksustamist käsitlev regulatsioon rikub selles asjas olulist Belgia-Madalmaade topeltmaksustamise vältimise lepingut koosmõjus Viini lepinguõiguse konventsiooniga, ning ühenduse õigust käsitlemata tühistas vastavad maksuotsused üksnes eelnimetatud põhjusel (vt selles osas Kemmeren, E., Pending Cases Filed by Dutch Courts I; Lang, M., Schuch, J., Staringer, C., *ECJ Recent Developments in Direct Taxation*, Viin, 2006, lk 219, punkt 230 jj).

3 — 11. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-9/02 (EKL 2004, lk I-2409).

4. Seepärast esitab eelotsusetaotluse esitanud kohus esmalt küsimuse, mil määral rikuvad sellised sätted N-i kui liidu kodaniku õigusi. Vaikimisi tõstatub seega ka küsimus liidu kodakondsust ja asutamisvabadust reguleerivate sätete omavahelisest suhtest.

5. Järgnevad küsimused on seotud antud tagatise vabastamise tingimustega ning riigist lahkumisega seotud maksustamisest tulenevate vaba liikumise õiguste võimalike piirangute õigustustega.

II. Asjakohased siseriiklikud õigusnormid

6. 1964. aasta Wet inkomstenbelasting'i (tulumaksuseadus, edaspidi „Wet IB") kohaselt hõlmab residendist maksumaksja maksustatav tulu ka oluliselt osaluselt saadud tulu. WET IB § 20a lõige 1 sätestab täpsemalt, mis moodustab oluliselt osaluselt saadud tulu, sh kasu, mis on saadud osalust moodustavate osade või aktsiate võõrandamiselt (punkt b). WET IB § 20a lõike 3 kohaselt on olulise osalusega tegu juhul, kui maksumaksja omab otseselt või kaudselt vähemalt 5% äriühingu osa- või aktsiakapitalist. WET IB § 20a lõike 6 punkti i alusel loetakse osaluse võõrandamiseks ka residendist maksumaksja staatuse lõppemist, seega riigist lahkumist.

7. Vastavalt WET IB § 20c lõikele 1 on üldjuhul võõrandamisest saadud kasuks ostuhinna ja müügihinna vahe. Kui maksustamise aluseks on riigist lahkumine, siis astub müügihinna asemele osaluse turuväärtus antud hetkel (WET IB § 20c lõige 4). Madalmaadesse elamaasumise korral võetakse ostuhinna asemel aluseks osaluse turuväärtus riiki elamaasumise hetkel (WET IB § 20c lõige 7).

8. WET IB § 20c lõige 18 annab muu hulgas volituse kehtestada ministri määrus, mis sätestab maksukohustuse vähendamise tingimused, kui riigist lahkumisel maksustatud maksumaksja pöördub Madalmaadesse tagasi vähem kui kümme aastat pärast seda, kui ta on oma elukoha viinud väljapoole Madalmaid.

9. 1990. aasta Invorderingswet'i (maksude sissenõudmise seadus, edaspidi „IW") § 25 kohaselt pikendatakse riigist lahkumise korral oluliselt osaluselt saadud tulult maksu tasumise tähtaega kümne aasta võrra, kui on antud tagatis; täpsema korra pidi kehtestama ministri määrus. Maksu tasumise tähtaja

pikendamise perioodil ei pea IW § 28 kohaselt intressi tasuma.

10. IW § 26 lõige 2 annab volituse kehtestada ministri määrus, mis reguleerib täpsemalt pikendatud tähtajaga maksunõuete vähendamist summa võrra, mille ulatuses on dividendide jaotamiselt Madalmaades maksu tasutud (punkt a); summa võrra, mis võrdub osaluselt saadud tulult välismaal tasutud maksuga (punkt c) ja lõpetuseks summa võrra, mis võrdub pärast kümmet aastat veel tasumisele kuuluva summaga (punkt c). Antud volitust kasutati 1990. aasta Invorderingswet'i rakendamise määruse väljaandmisel.

11. Kohtuotsuse De Lasteyrie du Saillant järgselt teatas rahandusminister 13. aprillil 2004, et maksu tasumise tähtaja pikendamiseks mõnda teise Euroopa Liidu liikmesriiki emigreerumise korral ei pea enam tagatist andma. 1. jaanuaril 2005 jõustusid uued seadusesätted, millega kohandati õiguslikku olukorda tagasiulatuvalt alates 11. märtsist 2004.[4]

12. Peale selle näeb IW § 26 lõige 5 koosmõjus samuti muudetud rakendusmäärusega alates eelnimetatud kuupäevast ette maksu vähendamise, kui osalus võõrandatakse kümne aasta jooksul pärast riigist lahkumist ning selle väärtus on vahepeal langenud, ilma et osanikele oleks makstud mingeid kapitali ülejääke või oleks hüvitatud nende makseid ja investeeringuid. Pikendatud maksunõuet vähendatakse seejuures veerandi võrra riigist lahkumise aegse ja tegeliku väärtuse vahest. Lõpetuseks võimaldatakse vähendamist, kui teine riik maksustab võõrandamisest saadud tulu topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel.

III. Asjaolud ja eelotsuse küsimused

13. N viis 22. jaanuaril 1997 oma alalise elukoha üle Madalmaadest Ühendkuningriiki, kus ta majandab alates 2002. aastast talu, mille koosseisus on õunaaed. Riigist lahkumise hetkel oli ta kolme Madalmaade õiguse alusel asutatud osaühingu (*besloten vennootschappen*) ainuosanik, mille juhatus asus alates 22. jaanuarist 1997 Curaçaol (Hollandi Antillid).

14. N deklareeris 1997. aasta maksustatava tulu summas 15 664 697 Hollandi kuldnat. Tulu hõlmas lisaks isiklikult eluasemelt saadud tulule (765 Hollandi kuldnat) peami-

4 — 16. detsembri 2004. aasta seadus (*Staatsblad* 2004, lk 654) ja 16. detsembri 2004. aasta ministri määrus nr WDB2004/756M (*Staatscourant* 2004, lk 249).

selt olulistelt osalustelt saadud kasumi (15 663 932 Hollandi kuldnat). Sellele järgnevalt väljastatud maksuteates märgitud summa oli 3 918 275 Hollandi kuldnat, millele lisandus intress 228 429 Hollandi kuldnat.

15. N-i taotluse põhjal pikendati nende summade tasumise tähtaega tagatise andmise vastu. Tagatise andis ta ühe oma äriühingu osaluse pantimise kaudu. Pärast seda, kui rahandusminister teatas kohtuotsuse De Lasteyrie du Saillant järgselt, et tagatist ei saa enam nõuda, kirjutas maksuamet 7. juunil 2004 N-ile, et tema poolt antud pandi võib lugeda vabastatuks.

16. N vaidlustas 1997. aasta kohta väljastatud maksuteate põhjendusega, et oluliselt osaluselt saadud kasumi maksustamine rikub EÜ artikleid 18 ja 43. Tema vaba liikumise õigust ei piiratud mitte üksnes maksunõude tagatise andmise kohustusega. Juba maksustamise sidumine riigist lahkumisega iseenesest on lubamatu. Samuti vaidlustas N intresside määramise ning õigusnormid, mis reguleerivad kulude hüvitamist Euroopa Ühenduse õigust rakendavas haldusmenetluses.

17. Kostjaks olev maksuamet väitis peamiselt, et N ei saa tugineda asutamislepingust tulenevatele õigustele, kuna tegemist ei ole piiriülese majandustegevusega. Igal juhul on tagatise vabastamisega kõik piirangud kõrvaldatud. Lisaks on õigusnormid ühtsed ja õigustatud.

18. 27. oktoobri 2004. aasta otsusega esitas seda kohtuvaidlust menetlev Gerechtshof te Arnhem EÜ artikli 234 alusel Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas liikmesriigi resident, kes viib oma elukoha sellest liikmesriigist üle, selleks et asuda elama teise liikmesriiki, saab kohtuasjas senise elukohariigi vastu tugineda EÜ artiklile 18 üksnes põhjendusel, et riigist lahkumisega seotud maks takistab või võib takistada seda lahkumist?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, kas siis liikmesriigi resident, kes viib oma elukoha sellest liikmesriigist üle, selleks et asuda elama teise liikmesriiki, saab kohtuasjas senise elukohariigi vastu tugineda EÜ artiklile 43 juhul, kui ei ole kohe kindlaks tehtud või tõenäoline, et ta nimetatud artiklis osutatud majandustegevusega teises

liikmesriigis tulevikus tegeleb? Kas sellele küsimusele vastamisel omab tähtsust, et tegevust alustatakse ettenähtava ajavahemiku järel? Kui jah, siis kui pikk võib see ajavahemik olla?

3. Kui vastus esimesele või teisele küsimusele on jaatav, kas siis EÜ artikliga 18 või artikliga 43 on vastuolus asjakohased Madalmaade õigusnormid, mille alusel tulumaks või sotsiaalkindlustusmaksed määratakse lähtudes osaluselt arvestatud hinnangulisest kasust, üksnes sel põhjendusel, et Madalmaade resident, kes elukoha teise liikmesriiki üleviimise tõttu lakkab olemast kodumaine maksumaksja, loetakse olulise osaluse moodustavast osalusest loobunuks?

4. Kui vastus kolmandale küsimusele on jaatav põhjendusel, et maksu tasumise tähtaja pikendamiseks on nõutav tagatise andmine, siis kas esitatud tagatise vabastamise läbi on võimalik see piirang tagasiulatuva mõjuga kõrvaldada? Kas sellele küsimusele vastamisel omab tähtsust, kas tagatise vabastamine toimus õigusnormide alusel või vastavalt võimalikele sundtäitmise käigus antud haldusjuhistele? Kas sellele küsimusele vastamisel omab tähtsust ka see, kas tagatiste andmisest tekkiva võimaliku kahju eest pakutakse hüvitist?

5. Kui vastus kolmandale küsimusele on jaatav ja vastus neljanda küsimuse esimesele osale on eitav, siis kas seda piirangut võib pidada õigustatuks?"

19. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib ühtlasi, et „mis puudutab vastust küsimusele, kas juhul, kui maksumaksja saab menetluses õiguse seetõttu, et on rikutud ühenduse õigust, on Madalmaades kehtiv kulutuste hüvitamise kord (kindlal summal põhinev süsteem) vastuolus ühenduse õigusega, siis tõstatab siinne kohus uuesti sellekohase küsimuse (hollandi keeles „sluit [...] aan"), mille Gerechtshof te 's-Hertogenbosch esitas Euroopa Kohtule kohtuasjas C-376/03".

20. Pärast seda, kui Euroopa Kohus langetas otsuse kohtuasjas C-376/03 (D) [5], juhtis N 12. juuli 2005. aasta kirjaga, mille koopia edastati Euroopa Kohtule, eelotsusetaotluse esitanud kohtu tähelepanu asjaolule, et Euroopa Kohus jättis eelnimetatud otsuses vastamata küsimusele kulutuste hüvitamise

5 — 5. juuli 2005. aasta kohtuotsus (EKL 2005, lk I-5821).

korra õiguspärasuse kohta. Kuna seda küsimust käesolevas kohtuasjas sõnaselgelt ei esitatud, on oht, et Euroopa Kohus ei käsitle seda küsimust ka seekord. Seetõttu palus N kaaluda, kas Gerechtshof te Arnhem ei peaks oma eelotsusetaotlust täiendama. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole seda võimalust praeguse hetkeni kasutanud.

21. Eelotsusetaotluse osas esitasid oma kirjalikud märkused N, Taani, Madalmaade, Saksamaa ja Itaalia valitsus ning komisjon. Suulist menetlust ei toimunud.

IV. Õiguslik hinnang

A. *Sissejuhatav märkus*

22. Eelotsusetaotluse esitanud kohus tõstatab teadlikult kõigepealt küsimuse EÜ artikli 18 tõlgendamisest. Selle kaudu soovib ta saada selgitusi liidu kodaniku üldise vaba liikumise õiguse ja spetsiaalsete põhiõiguste, eriti asutamisvabaduse, vaheliste suhete kohta. Selle taga on kartus, et isikute vaba liikumise spetsiaalsed tagatised, täpsemalt töötajate vaba liikumine, asutamisvabadus ja teenuste osutamise vabadus kaotaksid suure osa oma tähendusest, kui liidu kodakondsus omaks sama suurt kaitseulatust ning seda tuleks käsitleda eelisjärjekorras.

23. Komisjon neid kahtlusi ilmselgelt ei jaga. Ta teeb oma märkustes ettepaneku vastata üksnes esimesele küsimusele ning asutamisvabaduse küsimust mitte käsitleda.

24. Euroopa Kohus on oma praktikas juba välja arendanud selge piiri käesolevas asjas käsitletavate tagatiste osas. Selle kohaselt on EÜ artiklis 18 üldiselt väljendatud õigust vabalt liikuda täpsustatud EÜ artiklites 39, 43 ja 49.[6] Seetõttu käsitleb Euroopa Kohus kõigepealt spetsiaalseid tagatisi, ning näeb põhjust liidu kodanike üldise vaba liikumise käsitlemiseks üksnes siis, kui erisätteid ei saa kohaldada.[7] Seda käsitlemisjärjekorda järgib Euroopa Kohus isegi siis, kui esmajärjekorras esitatakse sõnaselgelt küsimus liidu kodakondsuse kohta.[8]

6 — 29. veebruari 1996. aasta otsus kohtuasjas C-193/94: Skanavi ja Chryssanthakopoulos (EKL 1996, lk I-929, punkt 22); 26. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-100/01: Olazabal (EKL 2002, lk I-10981, punkt 26); 6. veebruari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-92/01: Stylianakis (EKL 2003, lk I-1291, punkt 18) ja 16. detsembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-293/03: My (EKL 2004, lk I-12013, punkt 33).

7 — Vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsused. Kui spetsiaalne põhiõigus on rakendatav, kuid selle riive õigustatud, siis ei ole vaja käsitleda üldist vaba liikumise õigust, kuna riive õigustatus sõltub sel juhul samadest kaalutlustest.

8 — 15. septembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-258/04: Ioannidis (EKL 2005, lk I-8275, punkt 20 jj).

25. Üldiste süstemaatiliste kaalutluste kõrval näib spetsiaalsete põhivabaduste eelisjärjekorras käsitlemine olevat põhjendatud ka seetõttu, et vaba liikumise õigusele saab kohaldada EÜ asutamislepingus ja selle rakendussätetes seatud piiranguid ja tingimusi. Järelikult tuleb kõigepealt käsitleda teist eelotsuse küsimust. Esimest küsimust EÜ artikli 18 tõlgendamise kohta tuleb täpsemalt käsitleda alles siis, kui asutamisvabadus ei ole käesolevas asjas kohaldatav.

26. Sõltumata sellest, milline säte on kohaldatav, tuleb kõigepealt meenutada, et ehkki otsene maksustamine on ühenduse õiguse praeguse seisu kohaselt liikmesriikide pädevuses, peavad nad sellegipoolest õigusaktide andmisel kasutama seda pädevust ühenduse õigust järgides. [9]

B. *Teine eelotsuse küsimus*

27. EÜ artikli 43 teise lõigu kohaselt hõlmab asutamisvabadus liikmesriigi kodaniku õigust alustada tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtjaid, eriti äriühinguid EÜ artikli 48 teises lõigus määratletud tähenduses, teise liikmesriigi territooriumil.

28. Teise eelotsuse küsimusega soovib Gerechtshof te Arnhem teada, kas asutamisvabadusele tuginemine on võimalik juhul, kui elukoha üleviimisel ei ole ette teada, kas puudutatud isik alustab sihtkohariigis iseseisvat majandustegevust. Lisaks esitab kohus küsimuse, kui pikk võib olla see ajavahemik, mille järel tegevust alustatakse. Seejuures peab eelotsusetaotluse esitanud kohus silmas põllumajanduslikku tegevust, mida N alustas alles ligikaudu viis aastat pärast Madalmaadest Ühendkuningriiki elama asumist.

29. See ei ole aga ainus tegevus, mida N peab majandustegevuseks. Pigem kujutab tema arvates majandustegevust EÜ artikli 43 mõttes kolme ettevõtja ainuosanikuks olemine. Kõigepealt tuleb hinnata seda argumenti, kusjuures hilisema põllumajandusliku tegevuse alustamise võib esialgu kõrvale jätta.

1. Ettevõtjas osaluse omamine kui majandustegevus EÜ artikli 43 mõttes

30. Kaitsmaks oma väidet, et ettevõtjas osaluse omamine on asutamisvabaduse sei-

9 — Vt asutamisvabaduse kohta 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer (EKL 2005, lk I-10837, punkt 29) ning eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus De Lasteyrie du Saillant, punkt 44; liidu kodanike vaba liikumise kohta 12. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-403/03: Schempp (EKL 2005, lk I-6421, punkt 19).

sukohalt oluline majandustegevus, viitab N kohtuotsusele Baars, [10] milles Euroopa Kohus defineeris asutamisvabaduse järgmiselt:

„EÜ asutamislepingu artikli 52 teisest lõigust (praegu EÜ artikkel 43) tuleneb, et asutamisvabadus hõlmab teise liikmesriigi kodaniku õigust asutada ja juhtida liikmesriigis ettevõtjaid, eriti äriühinguid. Seega kasutab liikmesriigi kodanik, kellele kuulub mõnes teises liikmesriigis asutatud äriühingu kapitalis osalus, mis võimaldab tal otsustavalt mõjutada selle äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle, oma asutamisvabaduse õigust".

31. Sellest tuleneb siiski üksnes vabadus asutada või omandada ettevõte teises liikmesriigis ning ettevõtet *selle asukohas* juhtida. Seda õigust riivatakse, kui ettevõttele endale seatakse piiranguid — näiteks asukoha üleviimisel — või kui raskendatakse juhtimisfunktsioonide teostamist. Lisaks hõlmab see piiranguid, mis raskendavad investoritel omandamast olulist osa teises liikmesriigis asuvast ettevõtjast ning seega selle ettevõtja kaudu majandustegevust teostamast.

32. Sellised takistused käesolevas kohtuasjas aga kõne all ei ole. Ei eksisteeri mingit seost vaidlustatud meetme ja majandustegevuse vahel, mida N teostab Hollandi Antillidel asuvate ettevõtete kaudu. Vastupidi, maks määrati seoses N-i (isikliku) elukoha üleviimisega. Euroopa Kohtu eelviidatud definitsioonist ei saa siiski järeldada, et see juhtum kuulub asutamisvabaduse kohaldamisalasse.

33. Siiski võiks ettevõtjas osaluse omamist käsitleda iseseisva majandustegevusena, mis on eraldatud ettevõtja tegevusest. Sellisel juhul teostas N seda tegevust oma elukohast Ühendkuningriigis.

34. Euroopa Kohus on konkurentsiõiguse raames ning seoses kuuenda käibemaksudirektiivi rakendamisega juba hinnanud seda, mil määral kujutab ettevõtjas üksnes osaluse omamine endast majandustegevust. Kohtuotsuses Cassa di Risparmio di Firenze jt [11]

10 — 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-251/98: Baars (EKL 2000, lk I-2787, punkt 22). Vt lisaks 5. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-208/00: Überseering (EKL 2002, lk I-9919, punkt 77) ning 21. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-436/00: X ja Y (EKL 2002, lk I-10829, punkt 37).

11 — 10. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-222/04 (EKL 2006, lk I-289, punkt 111).

otsustas ta hiljuti, et üksnes osaluste omamisest, isegi koos osaniku õiguste kasutamise ja dividendide saamisega, ei piisa, et nende osaluste omanikku EÜ artikli 87 lõike 1 mõttes ettevõtjaks lugeda. Küsimusele tuleb vastata teisiti, kui osaluse omanik võtab otseselt või kaudselt osa ettevõtja juhtimisest. Samuti on Euroopa Kohus juba varem leidnud, et osaluste omamine ei kuulu käibemaksuga maksustatava majandustegevuse alla. [12]

35. Nende kriteeriumide analoogse rakendamise korral võiks asutamisvabaduse kohaldamisala kasutada vaid siis, kui N oleks oma elukohast Ühendkuningriigis mõjutanud ettevõtte juhtimist rohkem kui tavaline osanik. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ja poolte esitatud andmed sellele ei viita. Selle vastu räägib aga asjaolu, et eelotsusetaotluses toodud selgituste kohaselt toimus ettevõtete tegelik juhtimine Hollandi Antillidel, mitte aga Ühendkuningriigis. Lisaks ei näi N olevat omanud mingit ametikohta äriühingute juhtorganites.

12 — Vt 20. juuni 1991. aasta otsus kohtuasjas C-60/90: Polysar Investments Netherlands (EKL 1991, lk I-3111, punkt 13); 6. veebruari 1997. aasta otsus kohtuasjas C-80/95: Harnas & Helm (EKL 1997, lk I-745, punktid 13 ja 14); 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-442/01: KapHag. (EKL 2003, lk I-6851, punkt 38) ja 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-465/03: Kretztechnik (EKL 2005, lk I-4357, punktid 19 ja 20). Oma 27. oktoobri 2005. aasta ettepanekus kohtuasjas C-222/04: Cassa di Risparmio di Firenze jt (EKL 2006, lk I-289) punktis 88 viitas kohtujurist Jacobs seoses komisjoni väidetega paralleelidele konkurentsiõiguse ja käibemaksuõiguse vahel.

36. Isegi kui majandustegevuseks pidada üksnes osaluste omamist, siis tähendab riigist lahkumine ka isiku elukoha üleviimist. Piiritlemaks asutamisvabaduse ja liidu kodanike üldise liikumisvabaduse (EÜ artikli 18 lõige 1) kohaldamisala tuleb seega kindlaks teha, kas N viis oma elukoha üle, et Ühendkuningriigis majandustegevust jätkata, või kasutas ta vaba liikumise õigust seda majandustegevusega seostamata. [13] Kuigi põhimõtteliselt tuleb kõigepealt käsitleda asutamisvabadust, muutub see ebaoluliseks, kui majandustegevust mõjutataks üksnes elukohavahetuse tagajärjel.

37. Füüsiline isik, kes viib oma elukoha üle teise liikmesriiki, võtab oma vallasvara tavaliselt endaga kaasa. Vaba liikumist piiravad sätted takistavad seega otseselt selliste vara hulka kuuluvate esemete liikumist. Siiski ei tule selliseid juhtumeid käsitleda esmajoones seoses kaupade vaba liikumisega, kuna asja olemus seisneb isikute vaba liikumise õiguse kasutamises. [14]

13 — Vt kaupade vaba liikumise ja teenuste vaba liikumise piiritlemise kohta vastavalt sündmuse peamisele eesmärgile: 24. märtsi 1994. aasta otsus kohtuasjas C-275/02: Schindler (EKL 1994, lk I-1039, punkt 22); 14. oktoobri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-36/02: Omega Spielhallen (EKL 2004, lk I-9609, punkt 26) ja 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-20/03: Burmanjer (EKL 2005, lk I-4133, punkt 35).

14 — Nii on Euroopa Kohus liigitanud sätted, mis käsitlevad nende mootorsõidukite registreerimist, mida töötaja võtab kolimise korral kaasa, töötajate vaba liikumise sätete või kodanike vaba liikumise sätete, mitte aga kaupade vaba liikumise kohaldamisalasse. Vt EÜ artikli 39 kohta 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-387/01: Weigel ja Weigel (EKL 2004, lk I-4981, punkt 50 jj); EÜ artikli 18 kohta 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-365/02: Lindfors (EKL 2004, lk I-7183, punkt 33 jj).

38. Lisaks ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus õigustatult analüüsinud riigist lahkumisega seotud maksustamise sätteid kapitali vaba liikumisega seoses. Nagu Euroopa Kohus on hiljuti otsustanud, ei hõlma elukoha üleviimine iseenesest kapitali liikumist.[15] Igal juhul jääb võimalik kapitali liikumine võrreldes isikute vaba liikumise õiguse teostamisega tahaplaanile.

39. Sama kehtib ka asutamisvabaduse ja üldise vaba liikumise õiguse vahelise suhte puhul. Kui füüsiline isik viib oma elukoha teise liikmesriiki üle ning võtab seejuures kaasa oma äriühingute osalustest koosneva vara, siis teostab ta esmajoones EÜ artiklist 18 tulenevat isikute vaba liikumise õigust. Võimalikku majandustegevust, mis tuleneb osaluste omamisest, mõjutatakse üksnes selle tagajärjel.

40. Majandustegevus, mida N teostab oma osaluste kaudu, koondub seevastu tema ettevõtete asukohta. N-i poolt esitatud tees viiks tegevuskohtade kunstliku mitmekordistamiseni, mille puhul lisanduksid ettevõtte asukohale täiendavate tegevuskohtadena ka osanike elukohad. Peale selle võib N-l olla elukohti mitmetes liikmesriikides. Need kujutaksid siis endast samuti ettevõtte tegevuskohti lisaks Antillidel paiknevale asukohale.

41. Kohtuotsused Daily Mail[16], ICI[17] ning X ja Y[18], millele N tugineb, ei ole nende järeldustega vastuolus. Eelnimetatud juhtumid ei käsitlenud füüsilisi isikuid, vaid kapitaliühinguid. Kuna kapitaliühingud järgivad reeglina üksnes majanduslikke eesmärke, siis on nende olukord erinev füüsiliste isikute omast, kelle puhul teenib elukoht eelkõige isiklikke eesmärke. Erinevalt füüsilistest isikutest ei saa kapitaliühingud tugineda liidu kodakondsusele. Kapitaliühingu asukoha üleviimisel on peamiseks pidepunktiks seega majanduslik tegevus ning järelikult asutamisvabaduse teostamine.

42. Ka Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas De Lasteyrie du Saillant ei ole käesolevas asjas

15 — 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/03: van Hilten-van der Heijden (EKL 2006, lk I-1957, punkt 49). Vt ka kohtujurist Leger' 30. juuni 2005. aasta ettepanek selles kohtuasjas (punktid 57, 58 ja 68). Vastavalt nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivi asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta (EÜT L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10) I lisa nomenklatuuri esimese taande sõnastusele võib teatud tingimustel ka üksikisiku poolt enda nimel tehtud kapitali ümberpaigutus (nt emigrantidele kuuluva vara ülekanded) kujutada endast kapitali liikumist. Vt vastava debati seisu kohta kirjanduses Hohenwarter, D., ja Plansky, P., „Besteuerung von Erbschaften nach Wegzug in einen Drittstaat im Gemeinschaftsrecht — Schlussanträge des GA Léger in der Rs. van Hilten-van der Heijden", *Steuer und Wirtschaft International (SWI)* 2005, lk 471, eelkõige lk 420 jj).

16 — 27. septembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 81/87: Daily Mail ja General Trust (EKL 1988, lk 5483).

17 — 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-264/96: ICI (EKL 1998, lk I-4695).

18 — 18. novembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-200/98: X ja Y (EKL 1999, lk I-8261).

tehtud järeldustega vastuolus. Omamata täpsemaid andmeid kõnealuse isiku majandustegevuse kohta, tugines Euroopa Kohus eelnimetatud otsuses üksnes sellele, et eelotsusetaotluse esitanud kohus leidis, et asutamisvabaduse sätted on tema menetluses olevas kohtuasjas kohaldatavad. [19] Seega jäi lahtiseks, millises vormis kõnealune isik toona majandustegevust teostas. Järelikult ei pidanud Euroopa Kohus seisukohta võtma ka selle kohta, kas sellise füüsilise isiku riigist lahkumist, kes peale osaluse omamise ei tegele mingi muu majandustegevusega, tuleb käsitleda eelkõige asutamisvabaduse või üldise vaba liikumise sätetele tuginedes.

2. Asutamisvabadusele tuginemine senise elukohariigi vastu, kui riigist lahkumise ning majandustegevuse alustamise vahel on pikem periood

43. Eelotsusetaotluse esitanud kohus tõstatab sisuliselt küsimuse, kas asutamisvabadusele tuginemine on võimalik, kui riigist lahkumise ajal ei ole majandustegevuse alustamine uues elukohariigis tõenäoline ja kui see tegelikult toimus palju hiljem.

19 — Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas De Lasteyrie du Saillant, punkt 41; vt ka kohtujurist Mischo selgitusi tema 13. märtsi 2003. aasta ettepanekus eelnimetatud kohtuasjas (punktid 15–20). Ta jätab järelduses lahtiseks, millist põhivabadust antud asjale kohaldada tuleks.

44. EÜ artikkel 43 keelab kõik siseriiklikud meetmed, mis isegi siis, kui neid kohaldatakse ilma kodakondsusest lähtuva diskrimineerimiseta, takistavad või muudavad asutamislepinguga garanteeritud asutamisvabaduse teostamise ühenduse kodanikele vähem atraktiivseks. [20]

45. Seejuures on asutamisvabadusel väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kaks eesmärki: ühest küljest tagab ta, et vastuvõttev liikmesriik kohtleks teiste liikmesriikide kodanikke oma kodanikega võrdselt, ning keelab teiste liikmesriikide kodanike iseseisva majandustegevuse teostamist piirata; teisest küljest keelab ta päritoluliikmesriigil takistada oma kodaniku asutamisvabadust teises liikmesriigis. [21]

46. Esimesena nimetatud olukorras muutuvad vastuvõtva liikmesriigi kohustused aktuaalseks hiljemalt siis, kui teise liikmesriigi kodanik seal tegelikult majandustegevust alustab. Ei oma tähtsust, kui kaua on kõnealune isik selleks ajaks juba vastuvõtvas liikmesriigis viibinud.

20 — 31. märtsi 1993. aasta otsus kohtuasjas C-19/92: Kraus (EKL 1993, lk I-1663, punkt 32); 14. oktoobri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-299/02: komisjon *vs.* Madalmaad (EKL 2004, lk I-9761, punkt 15) ja 21. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-140/03: komisjon *vs.* Kreeka (EKL 2005, lk I-3177, punkt 27).

21 — Vt selle kohta eespool 16. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Daily Mail ja General Trust, punkt 16; eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Baars, punkt 28; ning eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus De Lasteyrie du Saillant, punkt 42.

47. Põhikohtuasjas on siiski tegemist teise juhtumiga. Selles kontekstis tõstatab eelotsusetaotluse esitanud kohus kõigepealt küsimuse, kas asutamisvabadusele tuginemine on võimalik üksnes siis, kui iseseisva majandustegevuse alustamine on kindlaks tehtud või on teada, et seda alustatakse ettenähtava ajavahemiku järel.

48. Sissejuhatavalt tuleb märkida, et riigist lahkumine toimub tavaliselt enne ettevõtja asutamist vastuvõtvas liikmesriigis. Kui EÜ artikkel 43 ei annaks enne asutamist põhimõtteliselt mingeid õigusi, nagu väidavad Saksamaa ja Madalmaade valitsus, siis oleks asutamisvabadusele tuginemine riigist lahkumisega seotud piirangute vastu suurel määral välistatud. See oleks aga viidatud kohtupraktikaga selgelt vastuolus. [22]

49. Lisaks on Euroopa Kohus juba tuvastanud, et EÜ artikkel 43 on samamoodi nagu EÜ artikkel 39 rakendatav juba enne majandustegevuse alustamist; sel moel tagavad need sätted, et liikmesriigi kodanik võib teise liikmesriigi territooriumile siseneda ja seal elada, et otsida seal tööd füüsilisest isikust ettevõtjana või töötajana. [23]

50. Seega ei või riigist lahkumise puhul senise elukohariigi vastu asutamisvabadusele tuginemist muuta sõltuvaks tingimusest, et vastuvõtvas liikmesriigis on ettevõtja juba asutatud. Selle asemel tuleb sellises olukorras põhimõtteliselt arvestada arenguid tulevikus.

51. Selleks et asutamisvabaduse kohaldamisala täielikult ei hägustuks, peab sellises prognoosiolukorras olema objektiivsete kriteeriumide alusel tuvastatav konkreetne seos vaidlusaluse meetme ja füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsemise alustamise vahel. Taoline seos võib tuleneda juba sellest, et siseriiklik säte reguleerib mingit kutseala. [24]

52. Seevastu kui tegemist on selliste üldiste sätetega, nagu on Madalmaade maksusätted käesolevas asjas ja mille esemeks ei ole juurdepääs iseseisvale majandustegevusele või selle teostamine, tuleb seos asutamisvabadusega tuvastada muul moel. Sellises olukorras on otsustav, et ajal, mil õigustatud isik tugineb asutamisvabadusele, eksisteerivad konkreetsed tõendid füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsemise alustamise kohta

22 — Vt eespool 21. joonealune märkus.

23 — 8. aprilli 1976. aasta otsus kohtuasjas 48/75: Royer (EKL 1976, lk 497, punktid 31–33).

24 — Eespool 20. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuses Kraus (punkt 18 jj) langetas Euroopa Kohus otsuse tuginedes üksnes asjaolule, et välisriigis omandatud akadeemiline kraad kujutab endast eelist mitte ainult töötaja, vaid ka füüsilisest isikust ettevõtja erialase arengu seisukohalt. See oli Euroopa Kohtu jaoks piisav, lubamaks töötajate vaba liikumise ja asutamisvabaduse kohaldamist.

teises liikmesriigis, nagu Saksamaa ja Madalmaade valitsus õigesti osutavad. Puhtalt hüpoteetilisest võimalusest, et see kunagi juhtub, asutamisvabaduse kohaldamiseks ei piisa.

53. Seda, millised konkreetsed tõendid on sobivad eelseisva füüsilisest isikust ettevõtjana tegevuse alustamise tõendamiseks ning millise ajavahemikuga tuleb seejuures arvestada, ei saa üldiselt kindlaks määrata, vaid see sõltub üksikjuhu asjaoludest. Eelotsusetaotlusest tuleneb aga igal juhul, et N-i riigist lahkumisel 1997. aastal ei eksisteerinud mingeid selliseid tõendeid.

54. Vaidlustatud Madalmaade maksusätete erisus on aga see, et nad ei koorma selliseid isikuid nagu N riigist lahkumise korral maksudega ainult ühe korra. Vastupidi, nendel sätetel on kuni kümne aasta pikkune toime. Selle aja jooksul eksisteerib pikendatud tähtajaga maksunõue varjatult edasi ning kuni uute sätete kehtestamiseni tuli selle eest anda tagatis. Lõpetuseks võib maks muutuda sissenõutavaks, kui osalus müüakse kümne aasta jooksul pärast riigist lahkumist.

55. Eespool kirjeldatud riigist lahkumisega seotud maksustamise mõju raskendas N-l jätkuvalt füüsilisest isikust ettevõtjana tegevuse alustamist. Näiteks ei saanud ta kasutada osa oma varast, sest see oli antud tagatiseks. Järelikult võis N 2002. aastal, kui ta alustas Ühendkuningriigis majandustegevust, tugineda oma senise elukohariigi vastu asutamisvabadusele.

56. Madalmaade maksuamet ei suutnud küll maksude määramisel võtta arvesse tulevast asutamisvabaduse rakendamist. Samas oli tal võimalik lõpetada koormavate meetmete mõju alates hetkest, mil asutamisvabadust tegelikult kasutati. Maksuamet oli selleks kohustatud, kui meetmed oleksid osutunud asutamisvabadust põhjendamatult piiravaks.

57. Seega tuleb teisele eelotsuse küsimusele vastata järgmiselt: EÜ artiklis 43 tagatud asutamisvabaduse kohaldamisala ei rakendata üksnes sel alusel, et füüsiline isik, kes on kapitaliühingu ainuosanik, viib oma isikliku elukoha ühest liikmesriigist teise üle. Liikmesriigi kodanik võib aga oma päritoluliikmesriigi vastu tugineda EÜ artiklile 43 siis, kui ta lahkub sellest riigist ning nimetatud põhivabadusele tuginemise ajal on konkreet-

sete tõendite alusel ettenähtav, et ta alustab teises liikmesriigis iseseisvat majandustegevust. EÜ artiklile 43 on päritoluliikmesriigi vastu võimalik tugineda nii kaua, kuni riigist lahkumisega seotud koormav meede edasi toimib ning takistab jätkuvalt asutamist vastuvõtvas liikmesriigis.

C. Esimene eelotsuse küsimus

58. Selle küsimusega soovib Gerechtshof te Arnhem teada, kas liikmesriigi kodanik, kes viib oma elukoha koduriigist üle teise liikmesriiki, saab koduriigi vastu tugineda EÜ artiklile 18 põhjendusel, et riigist lahkumisega seotud maks takistab või võib takistada seda lahkumist.

59. Tulenevalt teisele eelotsuse küsimusele antud vastusest on see küsimus endiselt aktuaalne. Asutamisvabadus, mida tuleks esmajärjekorras käsitleda, on rakendatav alles pärast majandustegevuse alustamist Ühendkuningriigis. Enne seda saaks seevastu tugineda üksnes liidu kodanike üldisele vaba liikumise õigusele.

60. EÜ artikli 18 lõige 1 annab igale liidu kodanikule õiguse „vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil, kui [EÜ asutamislepinguga] ja selle rakendamiseks võetud meetmetega kehtestatud piirangutest ja tingimustest ei tulene teisiti".

61. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates erineb käesolev juhtum seni Euroopa Kohtu poolt käsitletud juhtudest selle poolest, et vastuvõtvas liikmesriigis elamist takistada võivaid meetmeid ei rakendanud vastuvõttev liikmesriik nagu kohtuasjades D'Hoop [25] ja Lindfors [26]. Lisaks ei eksisteeri erinevalt kohtuasjast Pusa [27] pärast N-i riigist lahkumist enam mingeid majanduslikke sidemeid päritoluriigiga.

62. N ja komisjon on seisukohal, et EÜ artikkel 18 tagab üldise vaba liikumise õiguse, millele liidu kodanik võib tugineda oma päritoluriigi poolt kehtestatud piirangute vastu. Sellele on vastu peamiselt Saksamaa valitsus. Tema arvates sisaldab EÜ artikkel 18 ainult liikumis- ja elamisõigust kitsamas mõttes, mitte aga üldist piirangute keeldu.

25 — 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-224/98: D'Hoop (EKL 2002, lk I-6191).

26 — Viidatud eespool 14. joonealuses märkuses.

27 — 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-224/02: Pusa (EKL 2004, lk I-5763).

63. Euroopa Kohus rõhutab väljakujunenud kohtupraktikas, et liikmesriikide kodanike põhistaatus on olla liidu kodanik, mis tähendab, et liikmesriikide kodanikke, kes on sarnases olukorras, tuleb asutamislepingus käsitletud valdkondades kohelda seaduse ees võrdselt, sõltumata nende kodakondsusest ja ilma et see piiraks sõnaselgelt ette nähtud erandite kohaldamist. [28]

64. Kohtuasjas Pusa sedastas Euroopa Kohus, et liidu kodanikku, kes kasutab EÜ artiklist 18 tulenevat vaba liikumise õigust, ei tohi selle tõttu seada päritoluriigis ebasoodsamasse olukorda kui see, millesse ta sattunuks, jättes selle õiguse kasutamata. Vastasel juhul võiks kõnealune isik loobuda talle EÜ artikliga 18 antud elamisõiguse kasutamisest. [29] Sellised siseriiklikud sätted on vastuolus põhimõtetega, millele tugineb liidu kodaniku staatus, milleks on samaväärse õigusliku kohtlemise tagamine vaba liikumise õiguse kasutamisel. [30]

65. Klassikaliste põhivabaduste puhul on Euroopa Kohus käsitlenud piiriüleste aspektidega ja puhtalt siseriiklike juhtumite ebavõrdset kohtlemist enamasti piiranguna. [31] Kui sellised meetmed kuuluvad EÜ artikli 18 kohaldamisalasse, kõneleb paljugi nende keelatud piirangute hulka arvamise poolt. [32] Seega tuleb kõiki meetmeid, mis riivavad liidu kodaniku õigust vabalt liikuda ja elada teise liikmesriigi territooriumil [33] või mis kujutavad endast takistust, mis võib pärssida liidu kodaniku soovi seda üldist vaba liikumise õigust kasutada, [34] hinnata EÜ artikli 18 lõike 1 alusel.

66. Igal juhul on selge, et liikmesriigid ei või takistada oma kodanikke EÜ artikliga 18 tagatud vaba liikumise teostamisel, sidudes sellega ebasoodsad tagajärjed, mida koduriigi territooriumile jäädes ei tekiks. [35]

28 — Vt mh 20. septembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-184/99: Grzelczyk (EKL 2001, lk I-6193, punkt 31); eespool 25. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus D'Hoop, punkt 28, ning eespool 27. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Pusa, punkt 16.

29 — Eespool 27. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Pusa, punktid 18 ja 19, viitega eespool 25. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsusele D'Hoop, punktid 30 ja 31.

30 — Eespool 27. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Pusa, punkt 20, viitega eespool 25. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsusele D'Hoop, punktid 34 ja 35.

31 — Vt eelkõige eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus De Lasteyrie du Saillant, punkt 45. Vt ka selles mõttes 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen (EKL 2004, lk I-7477, punkt 20 jj) ja eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 34.

32 — Samas mõttes kohtujurist Jacobsi 20. novembri 2003. aasta ettepanek kohtuasjas C-224/02: Pusa (EKL 2004, lk I-5763, punktid 18–20 ja 22) ning 30. juuni 2005. aasta ettepanek kohtuasjas C-96/04: Standesamt Stadt Niebüll (EKL 2006, lk I-3561, punkt 52 jj); samuti kohtujurist Geelhoedi 2. veebruari 2006. aasta ettepanek kohtuasjas C-406/04: De Cuyper (EKL 2006, lk I-6947, punktid 104–108). Vt ka minu tänase kuupäevaga ettepanek kohtuasjas C-192/05: Tas-Hagen ja Tas (EKL 2006, lk I-10451, punkt 50).

33 — Vt selle kohta eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Schempp, punkt 43.

34 — Vt selle kohta eespool 27. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Pusa, punkt 19.

35 — Vt eespool 32. joonealuses märkuses viidatud kohtujurist Jacobsi ettepanek kohtuasjas Pusa, punkt 22, ning minu eespool 32. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas Tas-Hagen ja Tas, punkt 81.

67. Lisaks tuleneb viidatud kohtupraktikast, et EÜ artikkel 18 ei hõlma üksnes riigist väljasõidu, riiki sisenemise ja riigis viibimise piiranguid kitsamas mõttes, nagu arvab Saksamaa valitsus. [36] Liidu kodanike vaba liikumise õigus kujutab endast põhiõigust, mida tuleb tõlgendada laialt. [37] EÜ artikkel 18 minetaks oma kasuliku mõju, kui sel oleks nii kitsas kohaldamisala ning see ei laieneks muudele sätetele, mis võivad vaba liikumise õigust piirata. [38]

68. Nüüd jääb üle selgitada, mil määral eeldab EÜ artikli 18 kohaldamine päritoluriigi vastu jätkuva majandusliku sideme olemasolu selle riigiga.

69. Kohtuasjas Pusa sai kõnealune isik pärast Hispaaniasse kolimist jätkuvalt pensioni oma koduriigist Soomest. Soomes oli osa sellisest sissetulekust vara arestimise eest kaitstud. Kaitstud miinimumsissetuleku arvutamisel võeti arvesse üksnes koduriigis, mitte aga Hispaanias makstud tulumaks. Siseriiklik õigusnorm võttis seega arvesse siseriiklikke asjaolusid ehk Soomes makstud pensioni arestimist. Siiski ei eksisteerinud ka selles kohtuasjas enam aktiivset töösuhet päritoluriigis.

70. EÜ artikkel 18 annab vaba liikumise õiguse just majanduslikult mitteaktiivsetele liidu kodanikele. [39] See räägib vastu seisukohale, et päritoluriigi vastu vaba liikumise õigusele tuginemine eeldab tingimata selle riigiga käesoleval ajal eksisteerivat majanduslikku sidet.

71. Siiski peab meede liidu kodanikku jätkuvalt koormama, kui ta tugineb oma päritoluriigi vastu EÜ artiklile 18. See koormis võib olla majanduslikku laadi, kuid see võib seisneda ka muudes kahjulikes tagajärgedes, mis takistavad riigist lahkumist.

72. Käesolev maksustamisjuhtum on seotud asjaoludega, mis tekkisid N-i viibimise ajal Madalmaades, täpsemalt olulisest osalusest saadud kasumiga. Maksude kindlaksmääramine hakkas kehtima tagasiulatuvalt alates vahetult riigist lahkumise eelsest ajast. Maksude kindlaksmääramise mõjud kestavad aga kuni kümme aastat pärast riigist lahkumist. [40] Seega mõjutab N-i jätkuvalt vaidlusalune siseriiklik säte, mida rakendati üksnes vaba liikumise õiguse kasutamise tõttu.

36 — Vt eespool 32. joonealuses märkuses viidatud kohtujurist Jacobsi ettepanek kohtuasjas Pusa, punkt 21.

37 — 19. oktoobri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-200/02: Zhu ja Chen (EKL 2004, lk I-9925, punkt 31).

38 — Eespool 27. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Pusa, punkt 19.

39 — 17. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-413/99: Baumbast (EKL 2002, lk I-7091, punktid 81, 83 ja 84). Vt selle kohta ka 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-456/02: Trojani (EKL 2004, lk I-7573, punkt 40) ja 15. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-209/03: Bidar (EKL 2005, lk I-2119, punkt 37).

40 — Vt eespool käesoleva ettepaneku punktid 54 ja 55.

73. Järelikult tuleb esimesele küsimusele vastata, et liikmesriigi kodanik, kes viib oma elukoha koduriigist üle mõnda teise liikmesriiki, võib koduriigi vastu tugineda EÜ artikli 18 lõikega 1 tagatud vaba liikumise õigusele, kui ta seatakse riigist lahkumisega seotud maksu kohaldamise tõttu halvemasse olukorda kui siseriiklikud maksumaksjad, kes ei ole oma vaba liikumise õigust kasutanud.

D. *Kolmas ja viies eelotsuse küsimus*

74. Kolmanda ja viienda eelotsuse küsimusega tuleb kokkuvõttes selgitada, mil määral rikuvad sellised meetmed, nagu käesolevas asjas vaidlusalune riigist lahkumisega seotud maksude kindlaksmääramine lähtudes oluliselt osaluselt saadavast veel saamata tulust, EÜ artikleid 43 ja 18. Rikkumisega oleks tegemist siis, kui need meetmed piiravad vaba liikumise õiguse kasutamist ning sellised piirangud ei ole õigustatud.

1. Piirang

75. Vaidlusaluste Madalmaade õigusnormide mõju hindamisel tuleb teha vahet kuni 2004. aasta lõpuni kehtinud ning alates 2005. aastast kehtima hakanud muudetud õigusliku olukorra vahel. Kõigepealt tuleb käsitleda tagajärgi, mis tulenevad riigist lahkumisega seotud maksude määramisest käesoleval ajal kehtivate tingimuste alusel. Teises etapis tuleb käsitleda täiendavaid asjaolusid, mis raskendasid maksu määramise tagajärgi enne õigusaktide muutmist, eriti tagatise andmise kohustust.

76. Kohtuotsuses De Lasteyrie du Saillant on Euroopa Kohus juba sedastanud, et säte, mis näeb ette saamata kapitalikasumi maksustamise üksnes seetõttu, et maksumaksja viib oma elukoha üle välisriiki, võib piirata asutamisvabaduse teostamist [41]. See toob endaga kaasa vaba liikumise õigust kasutanud isikute halvema kohtlemise võrreldes riigi territooriumil elavate maksukohustuslastega. Kui viimaste puhul määratakse oluliselt osaluselt saadud tulust lähtuv maks kindlaks alles pärast osaluste võõrandamist ja kasumi tegelikku realiseerimist, siis N-i juhtumil määrati maks kindlaks juba riigist lahkumise ajal.

77. Vaba liikumise õigust kasutanud isikute ebavõrdne kohtlemine rikub ka EÜ artiklit 18. [42]

41 — Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus De Lasteyrie du Saillant, punktid 45 ja 46.

42 — Vt eespool käesoleva ettepaneku punkt 65.

78. N ei pea määratud makse küll kohe tasuma, vaid alles siis, kui ta oma osaluse kümne aasta jooksul pärast riigist lahkumist tegelikult võõrandab.[43] Pikemast tähtajast hoolimata ei erine Madalmaade regulatsioon oluliselt Prantsusmaa omast. Isegi kui maksu määramist analüüsida eraldatult, kujutab see endast riigist lahkumise ajal kohustust, mis puudutab vaid isikuid, kes kasutavad oma vaba liikumise õigust.

79. Selle jaoks nõutav maksudeklaratsioon on lisaformaalsus, mis võib emigreerumist takistada.[44] Ka residendist maksumaksja peab kunagi oluliselt osaluselt saadud tulu kohta maksudeklaratsiooni esitama, nagu selgitab Madalmaade valitsus. Siiski puudutab see kohustus residendist maksumaksjat — nagu näib — üksnes siis, kui ta oma osaluse tegelikult võõrandab. Kui osalused jäävad jätkuvalt tema omandisse, ei pea ta esitama maksudeklaratsiooni varjatud (veel realiseerimata) tulu kohta.

80. Sellele lisandusid kuni õigusliku olukorra muutmiseni 2004. aastal veel kaks täiendavat aspekti. Esiteks pikendati kindlaksmääratud maksude tasumise tähtaega riigist lahkumise puhul üksnes tagatise andmise korral. Euroopa Kohus on juba sedastanud, et selline meede süvendab veelgi maksu määramise piiravat iseloomu.[45]

81. Teiseks ei võetud makse vähendava asjaoluna algselt arvesse pärast riigist lahkumist aset leidnud osaluste väärtuse vähenemist. See võis viia tagajärjeni, et riigist lahkumise ajal hinnangulisele tulule määratud maks, mis muutus sissenõutavaks pärast hilisemat osaluse võõrandamist, võis olla suurem samal ajal riigi territooriumil toimunud võõrandamiselt võetavast maksust. Seda asjaolu tõttu, et siseriiklikult oleks maks määratud võõrandamisel saadud (potentsiaalselt madalama) tulu alusel.

82. 2004. aasta seadusemuudatus tõi kaasa parandusi mõlemas punktis. Seda, kuivõrd aitas sellele järgnenud tagatise vabastamine kaasa takistuste täielikule kõrvaldamisele, tuleb käsitleda neljanda küsimuse raames.

83. Võimatu on lõplikult hinnata, kas IW § 26 lõike 5 muutmise tagajärjeks on pärast riigist lahkumist aset leidnud väärtuse vähe-

43 — Lähtutakse sellest, et maksunõue kaotab kehtivuse kümne aasta jooksul pärast emigreerumist (vt eespool käesoleva ettepaneku punktis 10 viidatud IW § 26).

44 — Deklareerimiskohustuste ja teiste formaalsuste piirava iseloomu kohta vt 28. aprilli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-118/96: Safir (EKL 1998, lk I-1897, punktid 26 ja 28).

45 — Vt eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus De Lasteyrie du Saillant, punkt 47.

nemise täielikult võrdne kohtlemine. Selle sätte kohaselt võib pikendatud tähtajaga maksunõuet vähendada neljandiku võrra riigist lahkumise aegse väärtuse ning võõrandamise ajal eksisteerinud tegeliku väärtuse vahest. Selle järgi oleks maksustamine riigisisese ning välisriigis võõrandamise puhul võrdne üksnes siis, kui maksumäär on 25%. Esitatud materjalidest ei nähtu, kas tegemist on tõepoolest kõikidel juhtudel kohaldatava määraga. Kahtlused võivad tekkida ka siis, kui maksuvähenduse määramine sõltuks haldusasutuste kaalutlusõigusest. [46]

84. Selle hindamine, kas kehtivate sätete kohaldamine toob elukoha üleviimisel teise liikmesriiki sama suure tegelikult saadud tulu puhul endaga kaasa ka sama suure maksu kui puhtalt riigisisesel juhtumil, on siseriikliku kohtu ülesanne, kes on ainsana pädev siseriiklikke sätteid tõlgendama. [47]

85. Lõpetuseks peab N halvemaks kohtlemiseks seda, et vaidlusaluses maksuteates on kindlaks määratud sissenõutavad maksuintressid. Maksuintressid määratakse siis, kui nende sissenõudmise tähtaja ning maksude määramise aja vahel on möödunud rohkem kui 15 kuud. Seda intressi tuleb eristada viivitusintressidest, mida võetakse maksuotsuse vastuvõtmise ja maksu tasumise vahelise aja eest. Käesolevas asjas ei nõutud viivitusintressi sisse ajal, mil maksu tasumise tähtaega oli pikendatud.

86. Maksuintresside kindlaksmääramine on maksuotsuse tegemise normaalne tagajärg. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus õigesti selgitab, ei kujuta riigist lahkumise korral maksuintresside määramine endast mingit erilist täiendavat takistust lisaks vaba liikumise kasutamise takistamisele. Maksuintress muutub sissenõutavaks ainult koos ülejäänud maksuvõlaga, seega alles siis, kui osalused võõrandatakse kümne aasta jooksul pärast riigist lahkumist. Riigisisese võõrandamise puhul väljastataks samuti maksuteade ning maksuintressid määrataks samade sätete alusel.

87. Selle eelduseks, et maksuintresside määramine ei tähendaks riigist lahkuja halvemat kohtlemist, on esiteks asjaolu, et IW § 26 alusel maksunõude vähendamise korral vähendatakse vastavalt ka intressinõuet. Teiseks ei tohi olla olulist erinevust maksunõude esitamise menetluse kestuse osas tulenevalt sellest, kas tegemist on maksude määramisega riigist lahkumise puhul või osaluste riigisisese võõrandamise puhul, mille tagajärjeks piiriüleste juhtumite korral oleks reeglina suuremad intressinõuded.

46 — 8. mai 1990. aasta otsuses kohtuasjas C-175/88: Biehl (EKL 1990, lk I-1779, punkt 18) ei pidanud Euroopa Kohus ühenduse õigusega kooskõlas oleva olukorra loomise jätmist maksuameti kaalutlusõiguse hooleks piirangu kõrvaldamiseks piisavaks.

47 — Pärast emigreerumist toimunud väärtuse *tõusu* puhul ei ole seevastu vajalik maksude ülespoole kohandamine, sest selles osas on maksustamisõigus uuel elukohariigil.

2. Õigustatus

88. Siseriiklik õigusnorm, mis piirab asutamisvabadust, võib olla lubatud üksnes tingimusel, et sellel on asutamislepinguga kooskõlas olev legitiimne eesmärk ning seda õigustab ülekaalukas üldine huvi. Lisaks peab säte olema selle eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale kui taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik. [48] Liidu kodanike vaba liikumise rikkumise põhjendamise puhul kehtivad samad põhimõtted. [49]

a) Ülekaalukas üldine huvi

89. Esimese sammuna tuleb hinnata, kas vaidlusaluste sätetega järgitav eesmärk võib olla põhjendatud ülekaaluka üldise huvi tõttu. Eelotsusetaotluse esitanud kohus toob välja, et õigusakti vastuvõtmist käsitlevate materjalide kohaselt järgivad riigist lahkumise maksustamist reguleerivad Madalmaade sätted kahte eesmärki. Ühest küljest peavad sätted tagama riigi territooriumil viibimise ajal tekkinud oluliselt osaluselt saadud kapitalikasumi ühtse ja territoriaalsuse põhimõttest lähtuva maksustamise. Teisest küljest peaks meede ära hoidma üksnes maksualastest kaalutlustest ajendatud elukoha üleviimist.

90. Käesolevas menetluses osalevad valitsused rõhutavad ennekõike, et riigist lahkumise maksustamine tagab õiglase, territoriaalsuse põhimõttele vastava maksutulude jaotuse. Selle kõrval toovad nad täiendavate põhjendustena välja maksusüsteemi ühtsuse säilitamise ning tõhusa maksujärelevalve tagamise vajaduse.

— Maksude jaotamine territoriaalsuse põhimõtte alusel

91. Nagu juba märgitud, on otsene maksustamine ühenduse õiguse käesolevas arengujärgus liikmesriikide pädevuses. [50] Eelkõige võivad nad otsustada, milliseid toiminguid maksustada. Ühenduse õiguse tasandil ühtlustamise puudumise tõttu on liikmesriikide pädevuses ka topeltmaksustamise vältimise lepingute sõlmimise või ühepoolsete meetmete kehtestamise kaudu oma maksustamispädevuse jaotuse kriteeriumide määramine. [51] EÜ artikli 293 teine taane kutsub liikmesriike leppima kokku topeltmaksustamise kaotamise osas ühenduse piires.

48 — 15. mai 1997. aasta otsus kohtuasjas C-250/95: Futura Participations ja Singer (EKL 1997, lk I-2471, punkt 26); eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus De Lasteyrie du Saillant, punkt 49, ning eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 35.

49 — Vt eespool 25. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus D'Hoop, punkt 36, ning eespool 27. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Pusa, punkt 16.

50 — Vt eespool käesoleva ettepaneku punkt 26.

51 — Vt 12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-336/96: Gilly (EKL 1998, lk I-2793, punktid 24 ja 30); 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-385/00: De Groot (EKL 2002, lk I-11819, punkt 93); eespool 5. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas D, punktid 50 ja 51, ning eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus van Hilten-van der Heijden, punkt 47.

92. Otsuses Marks & Spencer on Euroopa Kohus tunnustanud, et maksustamise õiguse jaotamine liikmesriikide vahel kujutab endast legitiimset eesmärki, mis võib õigustada asutamisvabaduse piiramist.[52] Seejuures võib rahvusvahelises maksuõiguses kehtiv ja ühenduse õiguses tunnustatud territoriaalsuse põhimõte[53] olla määravaks põhimõtteks, mille alusel liikmesriigid maksustamispädevust jaotavad.

93. Territoriaalsuse põhimõtte täpset definitsiooni ei ole siiski olemas. Nimetatud põhimõtte üks praktiline väljendus seisneb selles, et üldiselt allutavad riigid maksukohustusele täies ulatuses üksnes riigi territooriumil elavad isikud ning maksustavad lisaks sellele piiratud maksukohustuse alusel tulu, mille mitteresidendid on riigi territooriumilt saanud.

94. Territoriaalsuse põhimõte väljendub ka OECD mudellepingus, millest liikmesriigid võivad maksualase pädevuse piiritlemisel eeskuju võtta.[54] Nii kuulub vara võõrandamisest saadud tulu — välja arvatud teatud erandid, mis on käesolevas asjas ebaolulised — OECD tulu ja kapitali maksustamist käsitleva mudellepingu artikli 13 lõike 5 kohaselt maksustamisele ainult lepinguriigis, mille resident võõrandaja on. Madalmaade ja Ühendkuningriigi vahelise 1980. aasta topeltmaksustamise vältimise lepingu[55] artikli 13 lõige 4 jaotab maksustamispädevuse selle eeskujul.

95. Erandina annab Madalmaade-Ühendkuningriigi topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 13 lõige 5[56] lepinguriigile õiguse kehtestada oma maksusätete kohaselt makse teises liikmesriigis resideeruva isiku poolt, kes elas viie võõrandamisele vahetult eelnenud aasta jooksul esimeses liikmesriigis, võõrandamisest saadud tulule.

96. Esmapilgul näib topeltmaksustamise vältimise leping seega territoriaalsuse põhimõtte rikkumist lubavat. Lepingu sõnastuse kohaselt võiks Madalmaad maksustada kogu võõrandamisest saadud tulu veel viis aastat pärast riigist lahkumist. Sõltumata sellest, kas lepingut võib tõesti niimoodi tõlgendada, ei lähe aga Madalmaade vaidlustatud sätted nii kaugele. Selle asemel näevad nad võõ-

52 — Eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 45.

53 — Eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 39. Vt ka 15. mai 1997. aasta otsus kohtuasjas C-250/95: Futura Participations ja Singer (EKL 1997, lk I-2471, punkt 22).

54 — Vt eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus van Hilten-van der Heijden, punkt 48.

55 — SI 1980/1961.

56 — Säte on sõnastatud järgmiselt: „The provisions of paragraph (4) shall not affect the right of either of the States to levy according to its own law a tax on gains from the alienation of any property derived by an individual who is a resident of the other State and has been a resident of the first-mentioned State at any time during the five years immediately preceding the alienation of the property".

randamise korral ette üksnes riigist lahkumisega seoses määratud ja pikendatud tasumise tähtajaga maksude sissenõudmise riigi territooriumil tekkinud kapitalikasumilt.

97. Madalmaade sätted lähtuvad seega maksustamisel territoriaalsest kriteeriumist ning seovad sellega ajalise aspekti, nimelt riigi territooriumil elamise ajavahemikul, mille jooksul maksustatav tulu on tekkinud. Ka juhul, kui maks muutub sissenõutavaks alles siis, kui maksukohustuslane ei ela enam Madalmaades, on riigist lahkumise maksustamist käsitlevad sätted siiski territoriaalsuse põhimõttega kooskõlas.

98. Seejuures tuleb meeles pidada, et liikmesriikide pädevuses on otsustada, kuidas nad territoriaalseid ja ajalisi aspekte maksustamispädevuse jaotamisel arvesse võtavad, eeldusel et tagatakse maksustamise ühtsus ega teki ebaseaduslikku mitmekordset maksustamist.

99. Võimalik erinevus topeltmaksustamise vältimise lepingus ette nähtud viieaastase tähtaja ning siseriikliku õiguse kohase kümneaastase tähtaja vahel ei muuda midagi õigusnormide hindamises ühenduse õigusest lähtudes.[57] See vastuolu tuleb vajaduse korral lahendada siseriikliku õiguse alusel.[58]

100. Käesolevas asjas esitatud riigist lahkumise maksustamise sätete analüüs näib esmapilgul kohtuotsusega De Lasteyrie du Saillant vastuolus olevat. Selles otsuses lükkas Euroopa Kohus tagasi põhjenduse, mille aluseks oli maksustamispädevuse jaotuse säilitamine.[59] Prantsusmaa valitsuse väidete kohaselt oli selles asjas vaidlusaluste sätete eesmärk üksnes maksude vältimise takistamine, mitte aga „üldine väärtuse kasvu maksustamise tagamine juhul, kui maksukohustuslane viib oma elukoha üle välisriiki, ning selles osas, milles kõnealune väärtuse kasv oli toimunud isiku Prantsusmaal viibimise ajal"[60].

57 — Ebaselge on, mil määral siin tegelikult vastuolu eksisteerib. Maksud määratakse nimelt kindlaks vahetult enne riigist lahkumist ning need muutuvad sissenõutavaks alles siis, kui tasumise tähtaja pikendamine tegeliku võõrandamise tõttu lõpeb. Seetõttu võiks asuda seisukohale, et topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 13 lõige 5 ei ole sellisel juhul üldse kohaldatav, sest formaalselt toimub maksu määramine vahetult enne riigist lahkumist ning seega maksustatakse veel riigis elavat isikut.

58 — Gerechtshof 's-Hertogenbosch peab oma 15. septembri 2005. aasta otsuses (V-N 2005/47.11) ilmselt sarnase Madalmaade-Belgia topeltmaksustamise vältimise lepingu rikkumiseks seda, et pärast lepingu sõlmimist pikendati WET IB muudatusega maksu määramise tähtaega ühepoolselt viielt aastalt kümnele (vt selle kohta eespool 2. joonealune märkus). Madalmaade valitsus selgitab selles osas, et Madalmaad püüdsid pikendada ka topeltmaksustamise vältimise lepingus tähtaega kümne aastani, nagu on tehtud vahepeal Belgia ja Portugaliga sõlmitud lepingutes.

59 — Vt eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus De Lasteyrie du Saillant, punkt 68.

60 — Vt eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus De Lasteyrie du Saillant, punkt 65.

101. Madalmaade sätete eesmärgiks ei ole seevastu üksnes maksude vältimise takistamine. Nende eesmärk on võimaldada ka Madalmaade maksu tegelikult sisse nõuda vastavalt Madalmaade ja Ühendkuningriigi vahel kokku lepitud maksustamispädevuse jaotusele. Kui makse ei määrataks kindlaks enne riigist lahkumist, tuleks Madalmaades viibimise ajal tekkinud tulu arvestada tagantjärele. Sõltuvalt võõrandamise ajast võib selline tulu arvestamine osutuda vajalikuks mitu aastat hiljem ning võib tekitada küllaltki suuri praktilisi raskusi, nagu Saksamaa valitsus õigesti märgib.

103. Selles osas märgivad Madalmaade ja Saksamaa valitsus, et maksude määramine riigist lahkumise ajal peab ära hoidma võimaliku põhjendamatu eelise andmise. Vaidlustatud sätete puudumisel võib selline eelis tuleneda asjaolust, et päritoluriik ei saa hilisema võõrandamise korral enam maksustada kuni riigist lahkumise hetkeni selles riigis tekkinud tulu. Samas ei tohi ka vastuvõttev liikmesriik enne riiki elamaasumist tekkinud tulu maksustada.

104. Madalmaade seadusandja oleks teoreetiliselt võinud maksu kehtestada ka perioodiliselt iga maksustamisaasta lõpus saamata tulult makstava maksuna. Siiski otsustas seadusandja lükata maksustamise edasi ajani, mil osaluste võõrandamise kaudu tegelikult tulu saadakse. Edasilükkamise eelduseks on see, et maksustamine on võõrandamise ajal ka tegelikult võimalik.

— Maksusüsteemi ühtsus

102. Kohtupraktika kohaselt on maksusüsteemi ühtsusele rajatud õigustuse eelduseks asjaolu, et on tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja soodustust tasakaalustava maksu vahel.[61] Seega on eelkõige lubatud sätted, mis takistavad sissetulekute mitmekordset maksustamist või üldse maksustamata jätmist.[62]

105. Ühtsuse väite hindamisel tuleb kõigepealt meenutada kohtuotsust X ja Y[63], mis käsitles sarnase eesmärgiga sätteid nagu käesolevas asjas kõnealune riigist lahkumise maksustamise regulatsioon. Vastavalt selles asjas vaidlusalustele sätetele maksustati riigis asutatud äriühingu osaluste ülekandmisel sama äriühingu kontrollitavale välisriigis asuvale teisele äriühingule osalustelt saadud kapitalikasum. Maksustamine pidi tagama, et osalust ei paigutataks välisriiki, ilma et

61 — 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-204/90: Bachmann (EKL 1992, lk I-249, punktid 21–23); 14. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-484/93: Svensson ja Gustavsson (EKL 1995, lk I-3955, punkt 18); 18. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-168/01: Bosal Holding (EKL 2003, lk I-9409, punktid 29 ja 30).

62 — Vt minu 18. märtsi 2004. aasta ettepanek kohtuasjas C-319/02: Manninen (EKL 2004, lk I-7477, punkt 51).

63 — Viidatud eespool 10. joonealuses märkuses.

varjatud kapitalikasumit saaks maksustada riigi territooriumil. Euroopa Kohus võttis siin täielikult arvesse maksusüsteemi ühtsuse tagamise vajadusest tulenevat õigustust, ning lükkas selle lõpuks tagasi üksnes seetõttu, et kohene maksustamine ei olnud kõige vähem piirav meede. [64]

106. Tegelikult ei oleks käesoleval juhul ühtne maksustamine enam tagatud, kui riigist lahkumise tõttu ei oleks võimalik maksustada päritoluriigis viibimise ajal osalusest tekkinud kasumit. Selles osas kattuvad käesolevas asjas maksustamise ühtsuse ning maksustamise territoriaalsuse põhimõtte alusel jaotamise ülesanded.

107. Peale selle on Madalmaade maksusüsteem ühtne ka seetõttu, et riiki elama asuvate maksumaksjate puhul on olulise osaluse võõrandamisest saadud kasumi maksustamise aluseks osaluse väärtus riiki elamaasumise hetkel (*step-up*). See meetod on kooskõlas territoriaalsuse põhimõttega, kuna ta võtab arvesse üksnes riigis viibimise ajal tekkinud väärtuse kasvu.

64 — Eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus X ja Y, punktid 58 ja 59.

108. Lõpetuseks ei saa Madalmaade regulatsiooni [65] ühtsusele vastu vaielda üksnes seetõttu, et see näeb ette välisriigis makstud maksude arvessevõtmise. [66] Seni, kuni ei ületata ühenduse õigusega seatud piire, on liikmesriikidel õigus teatud asjaoludel, eriti topeltmaksustamise vältimise lepinguga reguleeritud kahepoolse suhte raames, oma maksunõudest loobuda. Selliste osaliste erandite eesmärk on topeltmaksustamise vältimine ning selle kaudu ka ühtsuse edendamine. Mingil juhul ei muuda nad küsitavaks maksunõuet ning selle üldist täitmist.

— Maksude vältimise ennetamine ning tõhus maksujärelevalve

109. Riigist lahkumise maksustamist reguleerivad Madalmaade sätted peavad takistama ka maksukohustuslase kõrvalehiilimist maksude tasumisest oma elukoha ajutise üleviimise abil. Põhimõtteliselt on see eesmärk [67] sama legitiimne kui tõhus maksujärelevalve. [68]

65 — IW § 26 lõige 2 enne 2005. aastat kehtinud versioonis ning IW § 26 lõige 5 muudetud versioonis.

66 — Vt selline seisukoht eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuses De Lasteyrie du Saillant, punkt 66, võttes arvesse asjaolu, et Prantsuse sätte eesmärk oli üksnes kuritarvituste ärahoidmine.

67 — Vt viimasena eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punktid 49–51.

68 — Eespool 48. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Futura Participations ja Singer, punkt 31, ning 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-411/03: Sevic Systems (EKL 2005, lk I-10805, punkt 28).

b) Proportsionaalsus

110. Lisaks peavad meetmed vastama proportsionaalsuse põhimõttele, st nad peavad olema selle eesmärgi saavutamiseks sobivad ega tohi minna kaugemale, kui on taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik. [69]

— Esialgne õiguslik olukord

111. Kõigepealt tuleb hinnata sätteid nende esialgses versioonis, mil maksu tasumise tähtaja pikendamine sõltus veel tagatise andmisest. Sätted olid selles vormis küll eelnimetatud eesmärkide saavutamiseks sobivad, kuid mitte vajalikud.

112. Kindlasti hõlbustas tagatis maksude sissenõudmist väljaspool riigi territooriumi elavatelt isikutelt. Kui maks muutub sissenõutavaks pärast riigist lahkumist toimunud osaluste võõrandamise tõttu, siis võib riigikassa tagatise vajaduse korral realiseerida. Sellega välistatakse maksudest kõrvalehiilimise oht ning tagatakse tõhus maksujärelevalve. Maksukohustuslane säilitab pärast elukoha üleviimist teise liikmesriiki jätkuvalt kontakti oma päritoluriigi maksuhalduriga juba üksnes seetõttu, et ta soovib oma tagatist teatud ajal tagasi saada.

113. Siiski saab kasutada vähem piiravaid meetmeid, mis on maksukohustuslase jaoks vähem kulukad ning piiravad vähem vaba liikumist. Direktiiv 77/799 [70] lubab liikmesriigil nõuda teise liikmesriigi pädevatelt ametiasutustelt kogu teavet, mis võimaldab tal tulumaksu nõuetekohaselt kindlaks määrata. [71] Teiseks on liikmesriigid direktiivi 76/308/EMÜ [72] alusel kohustatud osutama vastastikust abi tulumaksu ja kapitalimaksuga seotud nõuete sissenõudmisel.

114. Praktikas ei pruugi need koostöömehhanismid alati tõhusalt ja rahuldavalt toimida. Siiski ei või liikmesriigid põhiõiguste piirangute õigustamiseks tugineda puudujää-

69 — Vt eespool 48. joonealuses märkuses viidatud kohtupraktika.

70 — Nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise, teatavate aktsiisimaksude ja kindlustusmaksete maksustamise valdkonnas, muudetud nõukogu 16. novembri 2004. aasta direktiiviga 2004/106/EÜ (ELT L 359, lk 30) (edaspidi „vastastikuse abi direktiiv").

71 — Vt 28. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-55/98: Vestergaard (EKL 1999, lk I-7641, punkt 26) ning 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-422/01: Skandia ja Ramstedt (EKL 2003, lk I-6817, punkt 42).

72 — Nõukogu 15. märtsi 1976. aasta direktiiv 76/308/EMÜ vastastikuse abi kohta Euroopa Põllumajanduse Arendus- ja Tagatisfondi rahastamissüsteemi kuuluvatest meetmetest tulenevate nõuete ning põllumajandusmaksude ja tollimaksude sissenõudmisel (EÜT L 73, lk 18; ELT eriväljaanne 02/01, lk 44), muudetud nõukogu 15. juuni 2001. aasta direktiiviga 2001/44/EÜ (EÜT L 175, lk 17; ELT eriväljaanne 02/12, lk 27).

kidele nende maksuametite omavahelises koostöös.

115. Samuti ei saa õigustada seda, et sätted nende esialgses versioonis ei võtnud asjakohaselt arvesse riigist lahkumise järgselt toimunud väärtuse langust.

— Muudetud õiguslik olukord

116. Seevastu on Madalmaade kehtivad riigist lahkumise maksustamist reguleerivad sätted proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas. Piirang seisneb üksnes riigist lahkumisega seotud maksude kindlaksmääramises. Maksude tasumise tähtaega pikendatakse aga tagatise nõudmiseta. Lisaks on hiljem toimunud väärtuse languse arvessevõtmiseks nüüdsest ette nähtud maksu vähendamine.

117. Oleks ebaproportsionaalne, kui riigist lahkumisega seotud maks määrataks üksnes maksude vältimise ohu ennetamiseks. Maksude vältimise või maksudest kõrvalehoidumise üldist eeldust ei saa rajada üksnes asjaolule, et füüsiline isik soovib oma elukoha teise liikmesriiki üle viia. [73]

118. Peale selle on sätete eesmärk rakendada territoriaalsuse põhimõttest lähtuvat ja ühtset maksustamist. Muudetud tingimustel ei kujuta maksude kindlaksmääramine endast enam ebaproportsionaalset takistust riigist lahkumisele. See on sobiv ja vajalik oluliselt osaluselt saadud tulu tegeliku maksustamise võimaldamiseks selle osaluse hilisema võõrandamise korral.

119. Vähem piiravat ning õiguslikult ja praktiliselt rakendatavat kuni riigist lahkumise ajani tekkinud osaluse väärtuse kasvu maksustamise meetodit ei eksisteeri. Eelkõige tundub peaaegu võimatu, et päritoluriik saaks maksu kindlaks määrata pärast riigist lahkumist toimunud tegeliku võõrandamise ajal.

120. Isegi kui õiguslikult oleks võimalik määrata Madalmaade poolt sissenõutav proportsionaalne maks kindlaks alles tagantjärele, võõrandamise ajal, ei oleks see vähem piirav ega maksukohustuslast vähem koormav meede. Seda seetõttu, et maksukohustuslane ei peaks mitte üksnes säilitama tõendid hilisema väärtuse hindamise tarbeks, vaid ka mahaarvatavate kulude kindlakstegemiseks, mis on seotud kuni riigist lahkumi-

73 — Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus De Lasteyrie du Saillant, punkt 50, ning eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus X ja Y, punkt 61.

seni tekkinud kasumiga. Lõpetuseks on maksude varasem esialgne kindlaksmääramine ka maksukohustuslase huvides.

121. Lõpetuseks tuleb veel kord viidata asjaolule, et Madalmaade sätted erinevad oma eesmärgi ning — alates 2005. aastast — oma ülesehituse poolest selgelt Prantsuse õigusnormidest, mida Euroopa Kohus käsitles kohtuasjas De Lasteyrie du Saillant. Madalmaade sätted peavad võimaldama ühtse, territoriaalsuse põhimõttele tugineva maksustamise praktilist rakendamist, mitte aga üksnes ennetama maksude vältimist.

122. Pärast tagatise andmise kohustuse tühistamist takistavad need riigist lahkumist üksnes vähesel määral, vaid maksude esialgse kindlaksmääramisega. Kui vastuvõttev liikmesriik ei soovi maksustada enne elukoha üleviimist tekkinud tulu (rakendab seega samuti *step-up* põhimõtet), siis topeltmaksustamist igal juhul ei toimu. Ka kohtuotsust De Lasteyrie du Saillant silmas pidades ei ole seega oluliselt osaluselt saadud tulu maksustamise ülesehitus, nagu see on ette nähtud alates 2005. aastast kehtivates Madalmaade sätetes, põhiõigustega vastuolus.

123. Seega tuleb kolmandale ja viiendale eelotsuse küsimusele vastata, et EÜ artikli 18 lõikega 1 ja artikliga 43 ei ole vastuolus liikmesriigi säte, mis näeb ette maksu kindlaksmääramise oluliselt osaluselt saadud tulult vahetult enne elukoha üleviimist teise liikmesriiki,

— kui kindlaksmääratud maksu tasumise tähtaega pikendatakse lisatingimusteta kuni osaluse tegeliku võõrandamiseni ja

— kui on tagatud, et pärast riigist lahkumist toimunud võõrandamise puhul tegelikult sissenõutav maks ei ole kõrgem maksust, mida nõutaks samadel tingimustel riigi territooriumil toimunud võõrandamise puhul.

E. *Neljas eelotsuse küsimus*

124. Selle küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, mida peab liikmesriik tegema kõrvaldamaks tagajärgi, mis võivad tekkida sellest, et algselt pikendati maksu tasumise tähtaega ühenduse

õigust rikkudes üksnes tagatise andmise korral.

125. Enne neljandale küsimusele vastamist tuleb selgitada, et riigist lahkumisega seotud maksu kindlaksmääramine eksisteerib jätkuvalt ning on sellisena — nagu eespool tuvastatud — õiguspärane. Asjaolu, et maksu kindlaksmääramine oli algselt seotud tagatise andmise kohustusega, ei mõjuta selle õiguspärasust. Vastupidi, maksude kindlaksmääramist iseenesest ja asjaolu, et maksu tasumise tähtaega pikendati üksnes tagatise andmise korral, tuleb üksteisest selgelt eristada.

126. Ühenduse õigust rikkudes nõutud tagatis on eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel vabastatud. Lisaks kõrvaldati õigusnormidest tagatise andmise kohustus. Siiski kahtleb N, et pandiks antud äriühingu osaluste vabastamine ei toimunud vormiliselt õigesti. Sellele küsimusele peab vastama eelotsusetaotluse esitanud kohus siseriikliku õiguse alusel.

127. Seega jääb Euroopa Kohtu ülesandeks üksnes selgitada, kas tagatise vabastamine — nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on sõnastanud — viib piirangu tagasiulatuva mõjuga kõrvaldamiseni. Sisuliselt jõuab küsimus välja selleni, kas tagatise vabastamine iseenesest on piisav või nõuab ühenduse õigus lisaks sellele kõigi muude tagatise andmisega seotud kahjulike tagajärgede kõrvaldamist.

128. Selles osas tuleb märkida, et tagatise andmine võib olla kulutustega seotud. Kui pandiks antakse sularaha, jääb kõnealune isik ilma intressidest. Pangatagatisega kaasnevad maksud. Sellise vara nagu äriühingu osaluste pantimine võib vähendada maksukohustuslase maksevõimet ning tuua seega kaasa halvemad laenutingimused. Selliseid rahalisi kahjusid ei saa korvata üksnes tagatise vabastamise abil.

129. Samas, nagu nähtub, ei ole N nõudnud mingite taoliste kahjude korvamist. Seega võiks väita, et neljas eelotsuse küsimus tõstatab hüpoteetilise probleemi ning seega ei pea Euroopa Kohus sellele vastama. Terviklikkuse huvides soovin ma küsimust siiski lühidalt käsitleda.

130. Tagatise vabastamine on sarnane ühenduse õigusega vastuolus sissenõutud maksude tagasimaksmisega. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt sõltuvad sellekohased täpsemad üksikasjad siseriiklikust õigusest; siiski ei tohi see kord olla ebasoodsam sarnast siseriiklikku laadi kaebemenetlust puudutavast korrast (võrdväärsuse põhi-

mõte) ega muuta ühenduse õiguskorraga antud õiguste teostamist praktikas võimatuks ega ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte)[74].

131. Võrdväärsuse põhimõtte alusel oleks Madalmaade riigikassa lisaks tagatise vabastamisele olnud kohustatud hüvitama ka tagatise andmisega seotud kulud, kui siseriiklik õigus seda sarnases siseriiklikus olukorras ette näeb. Tõhususe põhimõtte alusel ei saa kaugemale ulatuvaid nõudeid esitada. Esmatähtis on nimelt tagatise enda vabastamine, mis ei ole siseriikliku õigusega ilmselgelt raskemaks tehtud. Üldist tagajärgede kõrvaldamise nõuet tõhususe põhimõttest ei tulene.

132. Nii on Euroopa Kohus juba otsustanud, et kõikide alusetult sissenõutud maksudega seotud tagajärgede, näiteks intresside tasumise üle otsustatakse siseriikliku õiguse alusel.[75] Kui liikmesriigid oleks kohustatud tõhususe põhimõtte kohaselt hüvitama kõik ühenduse õiguse rikkumisega seotud kahjud ja kaotused, siis mindaks mööda spetsiaalsetest tingimustest, millega Euroopa Kohus on sidunud liikmesriikide vastutuse tekkimist ühenduse õiguse rikkumise eest.

133. Ühenduse õiguse rikkumise eest liikmesriikidele kohaldatava vastutuse põhimõtted[76] näevad lisaks tagatise vabastamisele ette täiendavaid aluseid muudele võimalikele nõuetele. Vastutus tekib siis, kui on täidetud kolm tingimust: rikutud õigusnormi eesmärk on anda õigusi üksikisikutele; rikkumine on piisavalt selge; ning riigil lasuva kohustuse rikkumise ja kahju kandnud isikutel tekkinud kahju vahel on otsene põhjuslik seos.[77]

134. Kuna riigist lahkumise maksustamise analüüs ühenduse õiguse tasemel oli enne kohtuotsust De Lasteyrie du Saillant suures

74 — Vt 16. detsembri 1976. aasta otsus kohtuasjas 33/76: Rewe (EKL 1976, lk 1989, punkt 5); 14. detsembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-312/93: Peterbroeck (EKL 1995, lk I-4599, punkt 12); 15. septembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-231/96: Edis (EKL 1998, lk I-4951, punktid 19 ja 34) ja 8. märtsi 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-397/98 ja C-410/98: Metallgesellschaft jt (EKL 2001, lk I-1727, punkt 85).

75 — 15. septembri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-279/96, C-280/96 ja C-281/96: Ansaldo Energia (EKL 1998, lk I-5025, punkt 28), ning eespool 74. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Metallgesellschaft, punkt 85. Vt lisaks 10. septembri 2002. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-216/99 ja C-222/99: Prisco ja Caser (EKL 2002, lk I-6761, punkt 70 jj).

76 — 5. märtsi 1996. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-46/93 ja C-48/93: Brasserie du pêcheur ja Factortame (EKL 1996, lk I-1029); 4. juuli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-424/97: Haim (EKL 2000, lk I-5123, punktid 26 ja 36 jj); 4. detsembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-63/01: Evans (EKL 2003, lk I-14447, punkt 28 jj).

77 — Eespool 76. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Haim, punkt 36, ja eespool 76. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Evans, punkt 83.

osas ebaselge, siis võis kuni selle ajani rikkumist vaevalt piisavalt selgena käsitleda.

135. Seega tuleb neljandale küsimusele vastata järgmiselt: kui liikmesriik on maksu tasumise tähtaja pikendamise seadnud ühenduse õigust rikkudes sõltuvusse tagatise andmisest, siis võib ta lisaks tagatise vabastamisele olla kohustatud hüvitama maksukohustuslasele rahalise kahju, mida viimane kandis tagatise andmise tõttu, kui sellise nõude esitamise võimalus sarnaste juhtumite puhul on ette nähtud siseriiklikus õiguses. Lisaks võib kahjunõude hüvitamise kohustus põhimõtteliselt eksisteerida ühenduse õiguse rikkumise eest liikmesriikidele kohaldatava vastutuse põhimõtete alusel.

F. *Kulutuste hüvitamise korra küsimuse käsitlemine*

136. Eelotsusetaotluse resolutiivosa sisaldab üksnes viit eeltoodud küsimust riigist lahkumise maksustamise sätete kohta. On selgusetu, kuidas tuleb mõista kohtuotsuse põhjenduses sisalduvat viidet ka kohtuasjas D tõstatatud küsimusele kindlal summal põhineva menetluskulude hüvitamise süsteemi lubatavuse kohta.

137. Sõnastust („[...] tõstatab [...] küsimuse", hollandi keeles „sluit [...] aan") võiks mõista sel moel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib esitada ka selle küsimuse, vähemalt osas, milles seda ei ole juba kohtuotsuses D selgitatud. Teisalt võiks kogu lõiku mõista ka nii, et seoses viitega kohtuasjale D loobub kohus Euroopa Kohtule sama küsimuse uuesti esitamisest. Ilmselgelt on kõik menetluse osapooled seda küsimust mõistnud just teises variandis, sest keegi neist ei ole seda punkti lähemalt käsitlenud.

138. Ka mina olen seisukohal, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei soovinud seda küsimust uuesti esitada. See nähtub asjaolust, et erinevalt teistest põhjalikult selgitatud punktidest ei ole kohus selle punkti kohta esitanud mingit täpsemat teavet ega põhjendusi. Lisaks ei täiendanud eelotsusetaotluse esitanud kohus oma taotlust pärast otsuse langetamist kohtuasjas D, kuigi Euroopa Kohus ei võtnud selles seisukohta kulude hüvitamise kohta.

139. Kui lugeda, et küsimus siiski esitati, siis pean ma seda antud vormis igal juhul vastuvõetamatuks.

140. Ei EÜ artikkel 234 ega muu menetlusõigus anna konkreetseid juhiseid eelotsusetaotluse vormi kohta. Siiski on eriti soovitatav, kuid mitte tungivalt nõutav, tuua kõik eelotsuse küsimused välja eelotsusetaotluse selgelt määratletud ja eraldatud osas.[78] Kui eelotsuse küsimus on sõnastatud ebatäpselt, siis võib Euroopa Kohus määrata kindlaks need ühenduse õiguse elemendid, mille tõlgendamine on kohtuvaidluse eset arvestades vajalik.[79]

141. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on siiski nõutav, et eelotsusetaotluse esitanud kohus määratleks faktilise ja õigusliku raamistiku, milles ta oma küsimused esitab, või peab siseriiklik kohus vähemalt selgitama faktilist olustikku, millel need küsimused põhinevad.[80] Eelotsusetaotluses sisalduv teave peab mitte üksnes võimaldama Euroopa Kohtul anda tarvilikud vastused, vaid andma liikmesriikide valitsustele ja teistele huvitatud isikutele võimaluse esitada oma märkused vastavalt Euroopa Kohtu põhikirja artiklile 23.[81]

142. Eelotsusetaotlus ei sisalda selgitusi Madalmaade õigusliku olukorra ega tegelike kulutuste ja võimaliku hüvitise suuruse kohta.

143. Euroopa Kohus on küll üksikjuhtudel täiendanud puudulikke andmeid teistest eelotsusemenetlustest saadud teabe kaasamisega. Käesolevas asjas võiks ta tugineda Gerechtshof te 's-Hertogenbosch'i eelotsusetaotlusele kohtuasjas D.

144. Nende kohtuasjade aluseks on aga erilised asjaolud. Kohtuotsuses Crispoltoni võis Euroopa Kohus viidata menetlusele, milles osalesid samad isikud.[82] Kohtuotsused Albany[83] ja Brentjens'[84] käsitlesid seaduse sätet, mis oli rea eelotsusetaotluste esemeks. Euroopa Kohus viitas sellele, et puuduv teave, mis oli Euroopa Kohtule teada

78 — Vt „Juhised liikmesriikide kohtutele Euroopa ühenduste kohtu eelotsuste taotlemiseks", punkt 24, ELT 2005, C 143, lk 1.

79 — 29. novembri 1978. aasta otsus kohtuasjas 83/78: Pigs Marketing Board (EKL 1978, lk 2347, punkt 26) ja 27. veebruari 2003. aasta määrus liidetud kohtuasjades C-307/00–C-311/00: Oliehandel Koeweit BV jt (EKL 2003, lk I-1821, punkt 105).

80 — 26. jaanuari 1993. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-320/90–C-322/90: Telemarsicabruzzo jt (EKL 1993, lk I-393, punkt 6); 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-176/96: Lehtonen ja Castors Braine (EKL 2000, lk I-2681, punkt 22); ja eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus My, punkt 17; samuti 19. märtsi 1993. aasta määrus kohtuasjas C-157/92: Banchero (EKL 1993, lk I-1085, punkt 4); 30. juuni 1997. aasta määrus kohtuasjas C-66/97: Banco de Fomento e Exterior (EKL 1997, lk I-3757, punkt 7) ja 11. veebruari 2004. aasta määrus liidetud kohtuasjades C-438/03, C-439/03, C-509/03 ja C-2/04: Cannito jt (EKL 2004, lk I-1605, punkt 6).

81 — Eespool 80. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lehtonen ja Castors Braine, punkt 23; eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus My, punkt 17; samuti eespool 80. joonealuses märkuses viidatud kohtumäärus Banchero, punkt 5, ja eespool 80. joonealuses märkuses viidatud kohtumäärus Cannito, punkt 8.

82 — 5. oktoobri 1994. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-133/93, C-300/93 ja C-362/93: Crispoltoni jt (EKL 1994, lk I-4863, punkt 18).

83 — 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-67/96: Albany (EKL 1999, lk I-5751, punkt 42).

84 — 21. septembri 1999. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-115/97–C-117/97: Brentjens' (EKL 1999, lk I-6025, punkt 41).

paralleelsest menetlusest, tehti menetlusosalistele teatavaks kohtuistungi ettekande kaudu.[85] Käesolevas asjas aga kohtuistungi ettekannet ei ole, sest istungit ei toimunud.

145. Teadaolevalt on Euroopa Kohus ainult kohtuasjas Europièces[86] piirdunud viitega sellele, et talle on teatud siseriiklikud normid teada juba ühest teisest menetlusest, ilma et ta oleks arvestanud sellega, kas ka menetlusosalised seda teavet omavad. Seoses sellele järgnenud kohtuotsustega, mis seavad esiplaanile menetlusosaliste teabe saamise võimaluse, ei saa eelnimetatud otsusele määravat tähtsust omistada.

146. Esitatud küsimuse vormi tõttu võib järeldada, et osapoolte jaoks ei olnud selge, kas kulutuste hüvitamise kord on üldse eelotsusetaotluse esemeks, või ei olnud neil seisukoha võtmiseks vajalikku teavet. Siiski võib sellise kulutuste hüvitamise sätete õiguspärasus olla oluline paljude liikmesriikide jaoks. Seetõttu ei peaks Euroopa Kohus sellele küsimusele vastama, ilma et liikmesriikidel oleks olnud tegelikult võimalust selle kohta arvamust avaldada.

147. Gerechtshof te Arnhemil on võimalus kulutuste regulatsiooni osas uuesti Euroopa Kohtu poole pöörduda ning esitada selles eelotsusetaotluses vajalik teave. Kui Gerechtshof te Arnhem on kulutuste üle otsustamise küsimuses viimase astme kohus, näiteks kui ainult kulutuste hüvitamise otsuse peale edasi kaevata ei saa, oleks ta lausa kohustatud uue eelotsusetaotluse esitama.

148. Kui Euroopa Kohus peaks siiski soovima kulutuste hüvitamise korda sisuliselt käsitleda, siis on kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomer oma ettepanekus kohtuasjas D[87] minu arvates juba andnud õigeid juhiseid, millega ma nõustun. Nii on ta viidanud eriti sellele, et ühenduse õiguse tõhususe põhimõttega on vastuolus kindlal summal põhinev kulutuste hüvitamise kord, mis muudab praktikas ühenduse õigusel põhineva nõude esitamise väga raskeks. Kas see on nii ka Madalmaade õigusaktide puhul, seda saab käesolevas asjas otsustada ainult Gerechtshof te Arnhem juba üksnes sel põhjusel, et Euroopa Kohtul puudub teave võimaliku erinevuse kohta kulude hüvitamise nõude ning tegelikult tekkinud kulude suuruse vahel.

85 — Eespool 84. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Brentjens', punkt 42; ja eespool 83. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Albany, punkt 43. Vt selle kohta ka 11. aprilli 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-51/96 ja C-191/97: Deliège (EKL 2000, lk I-2549, punkt 38).

86 — 12. novembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-399/96: Europièces (EKL 1998, lk I-6965, punkt 24).

87 — 26. oktoobri 2004. aasta ettepanek kohtuasjas C-376/03: D (EKL 2005, lk I-5821, punktid 107–112).

V. Ettepanek

149. Neil põhjustel teen ettepaneku vastata Gerechtshof te Arnhemi esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. EÜ artiklis 43 tagatud asutamisvabaduse kohaldamisala ei rakendata üksnes sel alusel, et füüsiline isik, kes on kapitaliühingu ainuosanik, viib oma isikliku elukoha ühest liikmesriigist teise üle. Liikmesriigi kodanik võib aga oma päritoluliikmesriigi vastu tugineda EÜ artiklile 43 siis, kui ta lahkub sellest riigist ning nimetatud põhivabadusele tuginemise ajal on konkreetsete tõendite alusel võimalik ette näha, et ta alustab teises liikmesriigis iseseisvat majandustegevust. EÜ artiklile 43 on päritoluliikmesriigi vastu võimalik tugineda nii kaua, kuni riigist lahkumisega seotud koormav meede edasi toimib ning takistab jätkuvalt asutamist vastuvõtvas liikmesriigis.

2. Liikmesriigi kodanik, kes viib oma elukoha koduriigist üle mõnda teise liikmesriiki, võib koduriigi vastu tugineda EÜ artikli 18 lõikega 1 tagatud vaba liikumise õigusele, kui ta seatakse riigist lahkumisega seotud maksu kohaldamise tõttu halvemasse olukorda kui siseriiklikud maksumaksjad, kes ei ole oma vaba liikumise õigust kasutanud.

3. EÜ artikli 18 lõikega 1 ja artikliga 43 ei ole vastuolus liikmesriigi säte, mis näeb ette maksu kindlaksmääramise oluliselt osaluselt saadud tulult vahetult enne elukoha üleviimist teise liikmesriiki,

— kui kindlaksmääratud maksu tasumise tähtaega pikendatakse lisatingimusteta kuni osaluse tegeliku võõrandamiseni ja

— kui on tagatud, et pärast riigist lahkumist toimunud võõrandamise puhul tegelikult sissenõutav maks ei ole kõrgem maksust, mida nõutaks samadel tingimustel riigi territooriumil toimunud võõrandamise puhul.

4. Kui liikmesriik on maksu tasumise tähtaja pikendamise seadnud ühenduse õigust rikkudes sõltuvusse tagatise andmisest, siis võib ta lisaks tagatise vabastamisele olla kohustatud hüvitama maksukohustuslasele rahalise kahju, mida viimane kandis tagatise andmise tõttu, kui sellise nõude esitamise võimalus sarnaste juhtumite puhul on ette nähtud siseriiklikus õiguses. Lisaks võib kahjunõude hüvitamise kohustus põhimõtteliselt eksisteerida ühenduse õiguse rikkumise eest liikmesriikidele kohaldatava vastutuse põhimõtete alusel.